



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 14 december 2023¹

Mål C-746/22

Slovenské Energetické Strojárne A. S.
mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 170 – Återbetalning av skatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten – Direktiv 2008/9/EG – Artikel 20 – Den återbetalande medlemsstaten begär ytterligare information – Avskrivning av förfarandet på grund av att ytterligare information inte har lämnats inom den föreskrivna fristen – Artikel 23 – Underlåtenhet att beakta uppgifter som lämnats för första gången i samband med ett överklagande”

Inledning

1. I det gemensamma systemet för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskatt) spelar avdragsrätten för skatt som betalats i ett föregående omsättningsled en viktig roll, eftersom ett avdrag möjliggör för den beskattningsbara personen att inte belastas av den skatt som slutligen betalas av konsumenterna. På grund av mervärdesskattens territoriella karaktär, vilken begränsas till varje medlemsstats territorium, föreligger emellertid ingen avdragsrätt när en beskattningsbar person som inte är etablerad i en medlemsstat förvärvar varor eller tjänster i denna medlemsstat åt sin beskattade verksamhet i en annan medlemsstat, eller åt en beskattad verksamhet för vilken personen inte är skyldig att betala denna skatt – till exempel i en situation med omvänd betalningsskyldighet. Det beror på att det i en sådan situation inte finns någon skatt som ska betalas inom den berörda medlemsstatens territorium, och från vilken det skulle vara möjligt att dra av den skatt som betalats för de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen förvärvat inom den medlemsstatens territorium.

2. I en sådan situation föreligger enligt unionsrätten en rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i stället för en rätt till avdrag. Unionslagstiftningen reglerar utförligt inte bara de materiella aspekterna av denna rätt till återbetalning, utan även de processuella aspekterna av denna rättighet, vilket inbegriper de tidsfrister som ska tillämpas på ansökan om återbetalning.

¹ Originalspråk: polska.

3. EU-domstolen har redan beretts flera tillfällen att tolka dessa bestämmelser.² Det framgår emellertid av förevarande mål att det är möjligt att dra olika slutsatser av denna praxis vad gäller den rättsliga karaktären av nämnda tidsfrister och följderna av att de inte iakttas. EU-domstolen kommer därför att ges möjlighet att precisera tolkningen av bestämmelserna och undanröja eventuella tvivel.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

4. I artiklarna 170 b och 171.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt³, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008⁴ (nedan kallat direktiv 2006/112), föreskrivs följande:

”Artikel 170

De beskattningsbara personer som i enlighet med ... artikel 3 i direktiv 2008/9/EG⁵ och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

...

b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.

Artikel 171

1. Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomförandereglerna i direktiv 2008/9/EG.

...”

² Se särskilt dom av den 21 juni 2012, *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382), dom av den 2 maj 2019, *Sea Chefs Cruise Services* (C-133/18, EU:C:2019:354) (nedan kallad domen i målet *Sea Chefs Cruise Services*), dom av den 17 december 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050), dom av den 9 september 2021, *GE Auto Service Leasing* (C-294/20, EU:C:2021:723) (nedan kallad domen i målet *GE Auto Service Leasing*).

³ EUT L 347, 2006, s. 1.

⁴ EUT L 44, 2008, s. 11.

⁵ Rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23).

5. I artiklarna 3, 5, 7, 15, 19, 20, 21 och 23 i direktiv 2008/9 föreskrivs bland annat följande:

”Artikel 3

Detta direktiv ska tillämpas på varje beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten som uppfyller följande villkor:

- a) Under återbetalningsperioden har personen, inom den återbetalande medlemsstatens territorium, varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts, eller i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där.
- b) Under återbetalningsperioden har personen inte levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den återbetalande medlemsstaten, med undantag för följande transaktioner:

...

- (ii) Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till en person som är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199 i direktiv 2006/112/EG.

...

Artikel 5

Varje medlemsstat ska till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten återbetala mervärdesskatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till honom av andra beskattningsbara personer i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat, i den mån varorna och tjänsterna används för följande transaktioner:

...

- b) Transaktioner till en person som i enlighet med artiklarna 194–197 och 199 i direktiv 2006/112/EG, så som dessa tillämpas i den återbetalande medlemsstaten, är skyldig att betala mervärdesskatt.

...

Artikel 7

För att erhålla återbetalning av mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten ska den beskattningsbara personen som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten på elektronisk väg rikta en återbetalningsansökan till den medlemsstaten och inkomma med denna till den medlemsstat där han är etablerad via den elektroniska portal som ska inrättas av den medlemsstaten.

...

Artikel 15

1. Återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. Återbetalningsansökan ska anses ingiven endast om sökanden har lämnat samtliga de uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11.

...

Artikel 19

...

2. Den återbetalande medlemsstaten ska meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå ansökan inom fyra månader från det att denna inkom till den medlemsstaten.

Artikel 20

1. Om den återbetalande medlemsstaten anser att den inte har all relevant information som behövs för ett beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan, får denna inom den fyramånadersperiod som avses i artikel 19.2 på elektronisk väg begära ytterligare information från bland annat sökanden eller etableringsmedlemsstaten. Om den ytterligare informationen begärs från en annan person än sökanden eller den behöriga myndigheten i en medlemsstat får framställningen göras på elektronisk väg endast om mottagaren av den har tillgång till sådana medel.

Den återbetalande medlemsstaten får vid behov begära in kompletterande ytterligare information.

Den information som begärs i enlighet med denna punkt får omfatta inlämnande av originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om den återbetalande medlemsstaten hyser rimliga tvivel rörande giltigheten eller riktigheten av en viss fordran

2. Den återbetalande medlemsstaten ska ges tillgång till den information som har begärts enligt punkt 1 inom en månad från det att begäran inkom till mottagaren.

Artikel 21

Om den återbetalande medlemsstaten begär ytterligare information ska denna meddela sökanden sitt beslut att bifalla eller avslå återbetalningsansökan inom två månader från det att den begärda informationen inkom eller, om den inte har fått svar på sin begäran, inom två månader efter det att den tidsfrist som anges i artikel 20.2 löpt ut. Den tillgängliga tidsfristen för beslutsfattandet avseende hela eller en del av återbetalningsansökan ska dock alltid vara minst sex månader räknat från den dag återbetalningsansökan mottogs av den återbetalande medlemsstaten.

Om den återbetalande medlemsstaten begär kompletterande ytterligare information ska denna meddela sökanden sitt beslut i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan inom åtta månader från det att återbetalningsansökan mottogs av den återbetalande medlemsstaten.

...

Artikel 23

1. Om återbetalningsansökan avslås helt eller delvis, ska den återbetalande medlemsstaten underrätta sökanden om avslagsbeslutet åtföljt av skälen för detta.
2. Sökanden får överklaga beslutet att avslå återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

Om underlåtenhet av den återbetalande medlemsstaten att inom de i detta direktiv fastställda tidsfristerna fatta ett beslut om återbetalningsansökan enligt dess lagstiftning varken betraktas som bifall eller avslag, ska de administrativa eller rättsliga förfaranden som i en sådan situation är tillgängliga för beskattningsbara personer som är etablerade i denna medlemsstat på motsvarande sätt vara tillgängliga för sökanden. Om sådana förfaranden saknas ska underlåtenhet att fatta ett beslut om återbetalningsansökan inom den fastställda tidsfristen anses som ett avslag.”

Ungersk rätt

6. Bestämmelserna i artiklarna 19–21 i direktiv 2008/9 har införlivats med ungersk rätt genom §§ 251/C, 251/E, 251/F och 251/G i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt)⁶.
7. I enlighet med § 49.1 b i az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (2017 års lag CLI om skatteförvaltning, nedan kallad skatteförvaltningslagen)⁷ avskrivs skatteförfarandet om sökanden efter begäran från skattemyndigheten inte har gjort några klaganden eller rättelser, på så sätt att ärendet inte kan handläggas.
8. I §124 i skatteförvaltningslagen stadfästs rätten att överklaga ett skattebeslut. Enligt punkt 3 i denna paragraf är det inte möjligt att i ett överklagande åberopa omständigheter eller bevis som den överklagande parten kände till, men som vederbörande inte lagt fram inför myndigheten i första instans, trots att denne anmodats att göra detta.
9. Enligt § 78.4 a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (lag nr I från år 2017 om rättegången i förvaltningsdomstol)⁸ får en part vid domstolen åberopa en omständighet som inte prövats i det tidigare förfarandet, antingen för att myndigheten inte beaktade den, eller för att parten (utan egen förskyllan) varken kände till eller åberopade denna omständighet.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

10. Bolaget Slovenské Energetické Strojárne A.S. (nedan kallat SES eller bolaget), med säte i Slovakien, är verksamt inom maskintillverkningssektorn för energiindustrin. Under år 2020 tillhandahöll bolaget monterings- och installationstjänster vid ett kraftverk i Újpest (Ungern). För att tillhandahålla sina tjänster förvärvade bolaget ett antal varor och använde sig av ett antal tjänster i Ungern.

⁶ Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16.).

⁷ Magyar Közlöny 2007/192.

⁸ Magyar Közlöny 2007/30.

11. Den 18 februari 2021 ansökte SES vid Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága (skatte- och tullenheten för större skattebetalare, vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern, nedan kallad skattemyndigheten i första instans) om återbetalning av mervärdesskatt på 37 013 654 HUF (cirka 97 400 EUR) för de varor och tjänster som bolaget förvärvade i Ungern under år 2020.

12. Den 22 februari 2021 begärde skattemyndigheten i första instans att SES inom en månad skulle inge ett antal handlingar avseende bolagets ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. SES svarade inte på denna begäran, trots att bolaget hade mottagit den i elektronisk form.⁹

13. Genom beslut av den 6 maj 2021 avskrev skattemyndigheten i första instans SES ansökan om återbetalning av mervärdesskatt med stöd av § 49.1 b i skatteförvaltningslagen.

14. Den 9 juni 2021 överklagade SES detta beslut till Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (omprövningsavdelningen vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i andra instans). I överklagandet lämnade SES in alla de handlingar som skattemyndigheten i första instans hade begärt.

15. Genom beslut av den 20 juli 2021 slog skattemyndigheten i andra instans fast det beslut som fattades av skattemyndigheten i första instans. Skattemyndigheten i andra instans anförde särskilt att det enligt skatteförvaltningslagen inte är tillåtet att i ett överklagandeförfarande åberopa ny bevisning som den överklagande parten kände till före beslutet i första instans fattades, men som vederbörande inte lagt fram trots att denne anmodats att göra detta av skattemyndigheten i första instans.

16. SES överklagade detta beslut till Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern), vilken är den hänskjutande domstolen i förevarande mål. Bolaget ifrågasätter tillämpningen av § 124.3 i skatteförvaltningslagen i förfaranden som rör återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2008/9, eftersom det anser att bestämmelsen begränsar den rätt att överklaga som föreskrivs i artikel 23.2 i direktivet. Bolaget anser vidare att den tidsfrist på en månad som avses i artikel 20.2 i detta direktiv inte utgör en preklusionsfrist. Skattemyndigheten i andra instans anser däremot att § 124.3 i skatteförvaltningslagen är tillämplig i förfaranden om återbetalning av mervärdesskatt. Detta innebär emellertid inte att en beskattningsbar person som befinner sig i en situation som den som bolaget befinner sig i förlorar sin rätt till återbetalning, eftersom den beskattningsbara personen kan ansöka om återställande av försutten tid.

17. Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 23.2 i direktiv (2008/9) tolkas så, att en nationell lagstiftning, närmare bestämt § 124.3 (i skatteförvaltningslagen), enligt vilken det, vid prövning av ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt med tillämpning av direktiv (2006/112/EG), inte tillåts att nya omständigheter eller bevis åberopas i samband med överklaganden, om sökanden hade kännedom om dem innan beslutet i första instans fattades, utan att åberopa dem, trots att skattemyndigheten anmodat denne att göra det och det därmed uppkommer en materiell begränsning som går utöver såväl de formella kraven som kraven rörande tidsfrister i direktiv 2008/9, kan anses uppfylla kraven avseende överklaganden i det direktivet?

⁹ SES har i sitt yttrande angett skälen till varför bolaget inte besvarade begäran från skattemyndigheten i första instans. Jag anser emellertid inte att dessa skäl är relevanta för att besvara tolkningsfrågorna i förevarande mål. Under alla omständigheter finns det inget i det nationella målet som tyder på att SES skulle ha försökt missbruka sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

- 2) Innebär ett jakande svar på den första frågan att den frist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 ska anses utgöra en preklusionsfrist? Är detta förenligt med den rätt till ett effektivt rättsmedel och till en opartisk domstol som stadfästs i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), med artiklarna 167, 169, 170 och 171.1 i direktiv (2006/112) och med de grundläggande principer om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet som slagits fast av (EU-domstolen)?
- 3) Ska det som föreskrivs i artikel 23.1 i direktiv 2008/9 rörande helt eller delvis avslag på återbetalningsansökan tolkas så, att en nationell lagstiftning – närmare bestämt artikel 49.1 b i skatteförvaltningslagen – enligt vilken skattemyndigheten ska avskriva ärendet om den beskattningsbara person som är sökande inte efterkommer ett föreläggande från skattemyndigheten eller uppfyller sin skyldighet att vidta avhjälpande åtgärder och det därför inte är möjligt att pröva ansökan utan att handläggningen av förfarandet fortsätter ex officio, är förenligt härmed?”

18. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 6 december 2022. Skriftliga yttranden ingavs av SES, Ungern, Europeiska unionens råd¹⁰ och Europeiska kommissionen. EU-domstolen beslutade att avgöra målet utan muntlig förhandling.

Bedömning

19. Den hänskjutande domstolen har i förevarande mål ställt tre tolkningsfrågor till EU-domstolen, varav den första frågan är avgörande för utgången i det nationella målet. Jag kommer emellertid att inleda min bedömning med den andra frågan, dels eftersom det är enkelt att utläsa svaret på denna fråga av EU-domstolens hittillsvarande praxis och dels eftersom svaret på denna fråga kommer att påverka bedömningen av den första frågan.

Den andra tolkningsfrågan

20. Den andra frågan avser två skilda frågeställningar. Den första avser den rättsliga karaktären av den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9, nämligen att en anmodan från den myndighet som handlägger ansökan om återbetalning av mervärdesskatt om att inkomma med ytterligare information ska besvaras inom en tidsfrist på en månad. Den hänskjutande domstolen vill närmare bestämt få klarhet i huruvida denna tidsfrist ska anses utgöra en preklusionsfrist, det vill säga om den beskattningsbara personen, genom att inte iaktta denna tidsfrist, kan komma att förlora möjligheten att (i ett senare skede i förfarandet för ansökan om återbetalning) åberopa ytterligare information. Den andra frågan är huruvida en sådan tidsfrist är förenlig med artikel 47 i stadgan samt med ett antal principer och bestämmelser i unionsrätten på mervärdesskatteområdet. Den hänskjutande domstolen ställer den andra frågan för det fall att den första frågan besvaras jakande, men denna fråga kan besvaras med stöd av EU-domstolens hittillsvarande praxis, det vill säga utan föregående prövning av den första frågan.

¹⁰ Rådet har yttrat sig för det fall förevarande begäran om förhandsavgörande ska förstås som en begäran om prövning av giltigheten av artikel 20.2 i direktiv 2008/9, jämförd med artikel 47 i stadgan.

Domen i målet Sea Chefs Cruise Services

21. Den rättsliga karaktären av den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 har fastställts av EU-domstolen i domen i målet Sea Chefs Cruise Services. EU-domstolen slog i denna dom uttryckligen fast att nämnda tidsfrist inte utgör en preklusionsfrist och att underlåtenhet att iaktta den inte heller fråntar den beskattningsbara personen möjligheten att komplettera sin ansökan om återbetalning under det rättsliga förfarandet.¹¹

22. EU-domstolen grundade denna bedömning på en bokstavlig och systematisk tolkning av direktiv 2008/9.¹² EU-domstolen påpekade vidare att en begäran om att lämna ytterligare information enligt artikel 20.1 i direktiv 2008/9 kan riktas inte bara till den beskattningsbara person som ansöker om återbetalning, utan även till den medlemsstat i vilken denne är etablerad eller till tredje part. I en sådan situation kan ett eventuellt dröjsmål från de nationella myndigheternas sida, vilket ligger utanför den beskattningsbara personens kontroll, inte medföra att denne fråntas rätten till återbetalning.¹³

23. Domstolen konstaterade avslutningsvis att eftersom en beskattningsbar person enligt artikel 23.2 i direktiv 2008/9 har rätt att överklaga ett beslut att avslå en ansökan om återbetalning, och den tidsfrist som anges i artikel 20.2 i samma direktiv inte utgör en preklusionsfrist, har den beskattningsbara personen rätt att, i ett överklagandeförfarande mot ett sådant beslut, åberopa ytterligare information till stöd för sin rätt till återbetalning.¹⁴ Detta ska förstås på så vis att den beskattningsbara personen, bland annat, har rätt att åberopa uppgifter eller handlingar som begärts av den myndighet som handlägger ansökan om återbetalning och som den beskattningsbara personen inte har lämnat inom den tidsfrist som anges i artikel 20.2 i direktiv 2008/9.

24. Det är riktigt att domstolen i domen i målet Sea Chefs Cruise Services uttryckligen hänvisade till den beskattningsbara personens möjlighet att åberopa ytterligare information i målet vid den nationella domstolen. Denna hänvisning var emellertid knuten till de tvistiga omständigheterna i det mål som avgjordes genom nämnda dom och till hur den hänskjutna frågan var formulerad. EU-domstolen hänvisade även uttryckligen till den beskattningsbara personens rätt att överklaga ett beslut om återbetalning av skatt enligt artikel 23.2 i direktiv 2008/9.¹⁵ Där föreskrivs nämligen en allmän rätt att ”överklaga hos de *behöriga myndigheterna* i medlemsstaten”, vilket kan innefatta såväl rättsliga som administrativa myndigheter. Detta bekräftas särskilt av andra stycket i denna punkt, enligt vilket den beskattningsbara personen ska ges tillgång till ”administrativa eller rättsliga förfaranden” i den återbetalande medlemsstaten. Mot bakgrund av det ovanstående kan domskälen i domen i målet Sea Chefs Cruise Services tillämpas inte bara på domstolsförfaranden utan även, såsom i förevarande fall, på administrativa överklaganden av beslut om återbetalning av mervärdesskatt – när det i den nationella lagstiftningen i återbetalningsmedlemsstaten föreskrivs ett sådant överklagandeförfarande.

25. Den första delen av den andra frågan ska därför besvaras på så sätt (och i enlighet med domen i målet Sea Chefs Cruise Services) att den tidsfrist på en månad som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte ska anses utgöra en preklusionsfrist.

¹¹ Domen i målet Sea Chefs Cruise Services.

¹² Domen i målet Sea Chefs Cruise Services, punkterna 39–41 och 43–46.

¹³ Domen i målet Sea Chefs Cruise Services, punkt 42.

¹⁴ Domen i målet Sea Chefs Cruise Services, punkt 48.

¹⁵ Se särskilt punkt 48 i domen i målet Sea Chefs Cruise Services.

Domen i målet GE Auto Service Leasing saknar betydelse

26. Denna bedömning påverkas in av de slutsatser som har dragits i domen i målet GE Auto Service Leasing. EU-domstolen slog i denna dom fast att unionsrätten inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken återbetalning av mervärdesskatt kan nekas en beskattningsbar person som inte inom föreskriven tid har ingett alla de handlingar och den information som krävs för att styrka sin rätt till återbetalning till den behöriga skattemyndigheten, även om vederbörande på eget initiativ har lämnat alla dessa handlingar och information i samband med ett överklagandeförfarande eller ett rättsligt förfarande rörande ett avslagsbeslut på en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt.¹⁶ De särskilda omständigheterna i det mål som avgjordes genom nämnda dom innebär emellertid, enligt min mening, att domen inte kan tillämpas i förevarande fall.

27. För det första avsåg domen i målet GE Auto Service Leasing inte tolkningen av bestämmelserna i direktiv 2008/9, utan av bestämmelserna i föregående direktiv 79/1072/EEG¹⁷. Nämnda direktiv var betydligt mindre detaljerat än direktiv 2008/9. I synnerhet angavs endast en processuell tidsfrist för beskattningsbara personer, nämligen tidsfristen för att inge en ansökan om återbetalning.¹⁸ I direktivet regleras inte alls frågan om skattemyndighetens begäran om ytterligare information från den beskattningsbara personen, utan lämnade denna fråga helt till den nationella lagstiftningen. Detta innebär i sin tur att medlemsstaterna, ur ett unionsrättsligt perspektiv, endast begränsades av principerna om likvärdighet och effektivitet.

28. För det andra avsåg skattemyndighetens begäran i målet GE Auto Service Leasing att den beskattningsbara personen skulle lämna in sådana handlingar som enligt artikel 3 i direktiv 79/1072 skulle bifogas till en ansökan om återbetalning, nämligen de fakturor som ansökan avsåg och ett intyg om registrering som beskattningsbar person i den medlemsstat där vederbörande var etablerad. I enlighet med bestämmelserna i nämnda direktiv var det nödvändigt att dessa handlingar bifogades till ansökan för att den beskattningsbara personen skulle kunna utöva sin avdragsrätt.¹⁹ I avsaknad av dessa handlingar var det således inte möjligt att slå fast huruvida denna rätt förelåg.

29. En begäran om ytterligare information enligt artikel 20.1 i direktiv 2008/9 kan däremot, såsom framgår av användningen av ordet ”kompletterande”, avse uppgifter eller handlingar som inte behöver bifogas en ansökan om återbetalning enligt artiklarna 8–10 i detta direktiv och vars avsaknad kan, men inte nödvändigtvis måste, leda till att en ansökan om återbetalning avslås.²⁰

30. För det tredje angav EU-domstolen i domen i målet GE Auto Service Leasing att den tolkning av bestämmelserna i direktiv 79/1072 som gjordes i denna dom är tillämplig under förutsättning att likvärdighets- och effektivitetsprinciperna iakttas. Även om EU-domstolen konstaterade att det inte föreföll vara orimligt svårt eller omöjligt för den beskattningsbara personen att göra gällande sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt (i det mål vid den nationella domstolen som avslutades med denna dom), så överlämnade EU-domstolen denna fråga till den nationella

¹⁶ Domen i målet GE Auto Service Leasing, punkt 1 i domslutet.

¹⁷ Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84)

¹⁸ Denna tidsfrist utgör i sin tur en preklusionsfrist, se dom av den 21 juni 2012, Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, domslutet).

¹⁹ Domen i målet GE Auto Service Leasing, punkt 54.

²⁰ Vilket har påpekats av EU-domstolen själv i domen i målet Sea Chefs Cruise Services, punkt 44.

domstolen. Enligt min mening visar detta att det avgörande som EU-domstolen fattade i den aktuella domen var starkt beroende av de särskilda omständigheterna i det nationella målet och kan inte tillämpas i mål som väsentligt skiljer sig från det målet.

31. För det fjärde tyder den omständigheten, att EU-domstolen i domen i målet GE Auto Service Leasing inte gjorde någon som helst hänvisning till domen i målet Sea Chefs Cruise Services (vilken meddelats mer än två år tidigare), enligt min mening, på att EU-domstolen ansåg att dessa två mål är helt olika – vilket i sin tur innebär att domen i målet GE Auto Service Leasing inte på något sätt påverkar de slutsatser som dragits i domen i målet Sea Chefs Cruise Services.

Frågan huruvida artikel 20.2 i direktiv 2008/9 är förenlig med artikel 47 i stadgan

32. Den hänskjutande domstolen har ställt en fråga om tolkningen av artikel 47 i stadgan för det fall det skulle slås fast att tidsfristen i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 utgör en preklusionsfrist. Med hänsyn till det svar som jag föreslår på den andra frågans första del, finns det däremot inte anledning att pröva denna tolkningsfråga.

33. Det är därför endast i förbigående som jag vill påpeka att oavsett om den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 skulle utgöra en preklusionsfrist, eller om den skulle tolkas som sådan enligt medlemsstaternas nationella rätt, så strider den enligt min mening inte mot artikel 47 i stadgan.

34. Vissa processuella tidsfrister, däribland de som är viktiga för rätten till domstolsprövning enligt artikel 47 i stadgan (så som tidsfristen för att väcka talan eller för att lämna in en överklagan) prekluderas i förmodligen alla rättsordningar, och om dessa frister inte iakttas går man miste om möjligheten att väcka talan vid en domstol. Under förutsättning att dessa tidsfrister är rimliga²¹ så strider detta inte mot rätten till domstolsprövning. Denna rätt måste emellertid ge vika för rättssäkerheten och rättsförhållandenas stabilitet, det vill säga de värden som de processuella tidsfristerna²² syftar till att skydda. Därför är det ännu viktigare att en tidsfrist (även om den är prekluderande) – inom vilken en beskattningsbar person ska lägga fram den information som krävs för att skattemyndigheten ska kunna pröva en ansökan om återbetalning av skatt – inte får stå i strid med rätten till domstolsprövning, om underlåtenheten att iakttä denna tidsfrist inte innebär att den beskattningsbara personen fräntas sin rätt att överklaga det beslut som fattats i ärendet, och så bland annat vid en domstol.

Svaret på den andra tolkningsfrågan

35. Vad beträffar de övriga unionsrättsliga bestämmelser och principer som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i sin andra fråga, kommer jag att undersöka deras relevans i förevarande mål vid prövningen av den första frågan. Jag föreslår därför att den andra frågan besvaras på så sätt att artikel 20.2 i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att den frist på en månad som föreskrivs däri – för att inkomma med ytterligare information efter en begäran från den myndighet som handlägger en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, vilken lämnats in av en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat – inte ska anses utgöra en preklusionsfrist.

²¹ En tidsfrist på en månad för att inkomma med information eller handlingar som normalt finns i den beskattningsbara personens rådighet och som rör dennes egen affärsverksamhet förefaller inte heller vara alltför strikt.

²² Se även EU-domstolens dom av den 20 maj 2021, Dickmanns/EUIPO (C-63/20 P, EU:C:2021:406, punkterna 58 och 60).

Den första tolkningsfrågan

36. Den första frågan syftar till att ge den hänskjutande domstolen möjlighet att bedöma huruvida en nationell bestämmelse är förenlig med unionsrätten, när det enligt denna bestämmelse inte är möjligt att i ett överklagandeförfarande åberopa ytterligare information eller handlingar, vilka har begärts av skattemyndigheten i första instans, och som den beskattningsbara personen lämnat in först när denne överklagade till skattemyndigheten i andra instans.

37. Enligt ordalydelsen avser frågan endast tolkningen av artikel 23.2 i direktiv 2008/9. Denna bestämmelse är emellertid begränsad till att reglera att överklaganden av beslut om återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som är etablerade i en annan medlemsstat ska omfattas av samma regler som överklaganden som görs av inhemska beskattningsbara personer. För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar är det därför enligt min mening nödvändigt att utvidga bedömningen till att omfatta även andra unionsrättsliga bestämmelser och principer på mervärdesskatteområdet, särskilt artikel 170 i direktiv 2006/112, artikel 20.2 i direktiv 2008/9 samt principerna om likvärdighet, effektivitet och skatteneutralitet. Den hänskjutande domstolen har för övrigt hänvisat till artikel 170 i direktiv 2006/112 samt till principerna om likvärdighet, effektivitet och skatteneutralitet i sin andra fråga om förhandsavgörande. Genom sin första fråga vill den hänskjutande domstolen således i huvudsak få klarhet i huruvida de nämnda unionsrättsliga bestämmelserna och principerna utgör hinder för tillämpningen av en sådan nationell bestämmelse som den som beskrivs i punkt 36 i detta förslag till avgörande. Jag inleder min bedömning av denna fråga med att erinra om relevant praxis från EU-domstolen.

Domstolens hittillsvarande praxis

38. Enligt EU-domstolens fasta praxis motsvarar rätten till återbetalning av mervärdesskatt till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat (vilken föreskrivs i artikel 170 i direktiv 2006/112) just rätten till återbetalning av den skatt som betalats i det nationella territorium vilken avses i artikel 168 i detta direktiv. Detta är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som syftar till att befria beskattningsbara personer från denna skattebörda och på så sätt säkerställa skatteneutralitet. Avdragsrätten och följaktligen rätten till återbetalning utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas.²³

39. Enligt neutralitetsprincipen krävs dessutom att den beskattningsbara personen medges avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt, under förutsättning att de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Det kan endast förhålla sig annorlunda om underlåtenheten att iaktta dessa formella krav gör det omöjligt att med säkerhet bevisa att de materiella förutsättningarna har uppfyllts.²⁴ Vad beträffar den tidpunkt vid vilken det ska styrkas att de materiella villkoren för rätten till återbetalning är uppfyllda, fann domstolen att en obegränsad möjlighet att styrka en sådan rätt skulle innebära att den beskattningsbara personens ställning (med hänsyn till dennes rättigheter och skyldigheter gentemot skattemyndigheterna) skulle kunna ifrågasättas i det oändliga, vilket skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen.²⁵

²³ Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *Sea Chefs Cruise Services*, punkterna 34–36.

²⁴ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkterna 47 och 48).

²⁵ Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *GE Auto Service Leasing*, punkt 60.

40. I frågor som inte regleras av unionsrätten ska dessutom de formella kraven för att utöva rätten till återbetalning av mervärdesskatt – i enlighet med principen om medlemsstaternas processuella autonomi – fastställas i medlemsstaternas nationella rätt med beaktande av likvärdighets- och effektivitetsprinciperna. I enlighet med dessa principer får sådana krav inte vara mindre förmånliga än de som är tillämpliga i en jämförbar intern situation och får inte i praktiken göra det omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten till återbetalning.²⁶

41. Avslutningsvis har EU-domstolen, såsom jag redan har angett i den del av detta förslag som avser den andra frågan i begäran om förhandsavgörande, slagit fast att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte utgör en preklusionsfrist, vilket innebär att den beskattningsbara personen kan lägga fram den information som begärs (av den myndighet som handlägger ansökan om återbetalning av mervärdesskatt) under det rättsliga förfarandet.²⁷

42. Det är mot bakgrund av denna praxis som den första tolkningsfrågan ska prövas.

Tillämpning i det aktuella fallet

43. I den praxis som redogörs i punkterna 38–40 i detta förslag till avgörande utesluter EU-domstolen inte att det är förenligt med unionsrätten att medlemsstaterna tillämpar nationell lagstiftning enligt vilken det inte tillåts att ytterligare information läggs fram först i samband med ett rättsligt förfarande när en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten ansöker om återbetalning av mervärdesskatt²⁸, eller när denna lagstiftning gör det möjligt att inte beakta bevis till stöd för att en beskattningsbar person uppfyllt villkoren för undantag från skatteplikt som lämnats in efter en skattekontroll.²⁹ EU-domstolen har enbart ställt krav på att en sådan lagstiftning ska uppfylla principerna om effektivitet och likvärdighet för att kunna godtas enligt unionsrätten³⁰, men den har samtidigt överlämnat till de nationella domstolarna att avgöra om dessa villkor är uppfyllda.

44. EU-domstolen slog således fast att dessa krav, och i synnerhet kravet på effektivitet, i stort sett är uppfyllda såväl i en situation där EU-domstolen, när den gav den nationella domstolen vägledning i frågan, ansåg att dessa krav var uppfyllda³¹, som i en motsatt situation. I domen i målet *Nec Plus Ultra Cosmetics* anförde EU-domstolen särskilt att ”En vägran att beakta bevisning vid en tidpunkt som ligger före antagandet av ett ... beskattningsbeslut kan ... göra det orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten, eftersom en sådan vägran begränsar den beskattningsbara personens möjlighet att lägga fram bevisning för att de materiella villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt är uppfyllda. En nationell lagstiftning som, i detta skede av beskattningsförfarandet, inte ger den beskattningsbara personen möjlighet att lägga fram den bevisning som ännu saknas för att styrka den rättighet denne gör gällande och som inte tar hänsyn till eventuella förklaringar till varför dessa bevis inte har lagts fram tidigare, förefaller således svår att förena med proportionalitetsprincipen och även med den grundläggande

²⁶ Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *GE Auto Service Leasing*, punkt 59.

²⁷ Domen i målet *Sea Chefs Cruise Services*.

²⁸ Domen i målet *GE Auto Service Leasing*.

²⁹ Dom av den 2 mars 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, domslutet).

³⁰ I den mening som avses i den praxis som anges i punkt 39 i detta förslag till avgörande.

³¹ Domen i målet *GE Auto Service Leasing*, punkt 61.

principen om mervärdesskattens neutralitet.”³² EU-domstolen fastställde slutligen att det ankom på den hänskjutande domstolen att pröva frågan huruvida den nationella lagstiftningen i det mål som avslutades med den domen uppfyller ovan nämnda villkor.

45. Enligt min mening skulle emellertid ett liknande avgörande vara otillräckligt i förevarande fall. Förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten regleras i detalj i direktiv 2008/9. Det skulle motverka den ändamålsenliga verkan av den harmonisering som unionslagstiftaren har genomfört att låta viktiga frågor – och en sådan fråga är utan tvivel följderna av att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktivet inte har iakttagits vad gäller den beskattningsbara personens rätt till återbetalning – regleras av medlemsstaternas nationella rätt, endast med förbehåll av principerna om likvärdighet och effektivitet, vilket det ankommer på de nationella domstolarna att bedöma.

46. Vad beträffar likvärdighetsprincipen kräver prövningen av huruvida nationella bestämmelser är förenliga med denna princip att bestämmelserna i fråga tolkas, och denna prövning bör därför ankomma på de nationella domstolarna. I förevarande fall finns det för övrigt inget som tyder på att denna princip har åsidosatts, eftersom de nationella bestämmelser som är tillämpliga i förevarande fall förefaller vara allmänt tillämpliga på alla skatteförfaranden. Jag anser emellertid att EU-domstolen bör inta en mer bestämd hållning när det gäller dessa bestämmelsers förenlighet med effektivitetsprincipen.

47. Det bör erinras om att i enlighet med effektivitetsprincipen får nationella bestämmelser som antagits inom ramen för medlemsstaternas processuella autonomi inte leda till att det i praktiken blir orimligt svårt eller omöjligt för enskilda att göra gällande sina unionsrättsliga rättigheter.³³ Enligt ungersk rätt får inte en beskattningsbar person – som inte inom den föreskrivna fristen till den myndighet som prövar ansökan om återbetalning av mervärdesskatt har lämnat den kompletterande information som denna myndighet begärt med stöd av artikel 20.1 i direktiv 2008/9 – avhjälpa detta fel genom att lämna in denna information i samband med att personen överklagar det beslut som myndigheten har fattat på grundval av denna ansökan.³⁴ Enligt min mening gör sådana bestämmelser det orimligt svårt för beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten att ansöka om återbetalning av skatt.

48. Genom direktiv 2008/9 införs ett antal processuella tidsfrister som både de behöriga nationella myndigheterna och de berörda beskattningsbara personerna är skyldiga att iaktta.³⁵ Däremot är dessa parter inte jämställda när det gäller de rättigheter som följer av detta direktiv eller av unionens mervärdesskattelagstiftning i vidare bemärkelse. Dessa regler är främst utformade för att skydda och förbättra de beskattningsbara personernas ställning, medan skattemyndigheterna upprätthåller det allmänna intresset av att se till att systemet fungerar korrekt. Detta är särskilt viktigt när det gäller ett mervärdesskattesystem som bygger på principen om skatteneutralitet, enligt vilken de beskattningsbara personerna i princip inte ska bära någon som helst ekonomiska börda till följd av denna skatt. Ur denna synvinkel tjänar den tidsfrist som anges i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 enligt min mening två syften. För det första ger den de beskattningsbara personerna en garanti för den minimitid som de har till sitt förfogande eftersom skattemyndigheterna inte godtyckligt kan fastställa alltför korta tidsfrister när det gäller att lämna ytterligare information. För det andra möjliggör den att hela förfarandet för ansökan om

³² Dom av den 2 mars 2023, *Nec Plus Ultra Cosmetics* (C-664/21, EU:C:2023:142, punkt 37).

³³ Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *GE Auto Service Leasing*, punkt 59.

³⁴ Se redogörelsen för bestämmelserna i nationell rätt i punkterna 8 och 9 i detta förslag till avgörande.

³⁵ Se även skäl 2 i det direktivet.

återbetalning kan slutföras inom de tidsfrister som fastställs i artikel 21 i direktivet. Det rör sig således om en tidsfrist som har fastställts i de beskattningsbara personernas intresse och inte i skattemyndigheternas intresse.

49. Såsom EU-domstolen redan har påpekat har tidsfrister i förfarandet naturligtvis även till syfte att säkerställa att osäkerheten i den beskattningsbara personens rättsliga situation inte förlängs i det oändliga.³⁶ När det gäller återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten, tjänas detta syfte bland annat av den tidsfrist för att inge en sådan ansökan om återbetalning som föreskrivs i artikel 15.1 i direktiv 2008/9 – vilken enligt EU-domstolens praxis utgör en preklusionsfrist³⁷ genom vilken rätten till återbetalning går förlorad om fristen inte iakttas. Den omständigheten att en beskattningsbar person ges möjlighet att, inom ramen för det administrativa överklagandeförfarandet, lägga fram ytterligare information som myndigheten i första instans har begärt av denne, innebär däremot inte att osäkerheten (angående den beskattningsbara personens rättsliga situation) riskerar att förlängas i det oändliga. Sådana förfaranden är nämligen till sin natur underkastade strikta processuella tidsfrister, däribland och i första hand, fristen för att överklaga, vilken vanligtvis löper inom en förutsebar tidsram.

50. Jag förstår naturligtvis att det kan vara frustrerande när en beskattningsbar person, vilken i vederbörlig ordning har anmodats av myndigheten i första instans att lägga fram viss information, utan några särskilda skäl inte lägger fram den i tid, utan gör det först vid överklagandet. I en sådan situation befriar emellertid artikel 26 andra stycket i direktiv 2008/9 den återbetalande medlemsstaten från skyldigheten att betala ränta för eventuella sena betalningar, vilket innebär att det är den beskattningsbara personen som får bära kostnaderna för den försening som denne har orsakat. Jag kan också tänka mig att den nationella lagstiftningen i sådana fall föreskriver att en beskattningsbar person som förfarit försumligt ska åläggas ytterligare administrativa avgifter till följd därav.

51. Enligt min mening strider det både mot proportionalitetsprincipen och mot effektivitetsprincipen att hindra en beskattningsbar person från att lämna information (till stöd för sin rätt till återbetalning) efter tidsfristens utgång, trots att det finns en möjlighet att göra detta enligt nationell lagstiftning³⁸, vilket i sig kan leda till att denne berövas sin rätt, eftersom det utan någon uppenbar anledning försvårar för den beskattningsbara personen att göra gällande sin rätt. Jag vill erinra om att det handlar om en grundläggande rättighet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilken utgör kärnan i mekanismen för hur detta system ska fungera och i princip inte kan begränsas.³⁹ En begränsning av denna rättighet på rent formella grunder (om de materiella villkoren är uppfyllda) skulle därför också strida mot artikel 170 i direktiv 2006/112, där det föreskrivs att alla beskattningsbara personer som uppfyller dessa materiella villkor har rätt till återbetalning.

52. Den omständigheten att den beskattningsbara personen eventuellt har möjlighet att åberopa ytterligare information till stöd för sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt i ett rättsligt förfarande påverkar inte denna bedömning. Den förmår nämligen den beskattningsbara personen att väcka talan vid domstol mot ett beslut att vägra återbetalning (eller, såsom i

³⁶ Se, för ett liknande resonemang, domen i målet GE Auto Service Leasing, punkt 60.

³⁷ Domen i målet Sea Chefs Cruise Services, punkt 39 och där angiven praxis.

³⁸ Det vill säga överklagandeförfarandet mot beslutet i första instans.

³⁹ Se den praxis som nämns i punkterna 38 och 39 i förevarande förslag till avgörande.

förevarande fall, att skjuta upp förfarandet) i syfte att avhjälpa ett formellt fel i förfarandet – trots att det fanns ett enklare och snabbare sätt att göra detta i samband med det administrativa överklagandeförfarandet.

53. Såsom jag har påpekat i den del av detta förslag till avgörande som avser den andra frågan i begäran om förhandsavgörande, slog EU-domstolen fast i domen i målet *Sea Chefs Cruise Services* att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 20.2 i direktiv 2008/9 inte är utgör en preklusionsfrist, vilket innebär att en beskattningsbar person har rätt att, i samband med ett rättsligt förfarande, åberopa den information som har begärts av den myndighet som prövar ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, vilken inte har lagts fram inom den tidsfrist som föreskrivs i denna bestämmelse. Detsamma bör gälla för administrativa överklagandeförfaranden i de fall där den nationella lagstiftningen inte föreskriver ett sådant förfarande för beslut som avser återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten.⁴⁰ Samtliga argument som EU-domstolen har framfört i den ovannämnda domen är nämligen tillämpliga även på ett sådant förfarande. Den omständigheten att det inte skulle vara möjligt att lägga fram ytterligare information inom ramen för ett administrativt överklagandeförfarande – när ett sådant förfarande föreskrivs i nationell rätt – skulle således strida mot den tolkning av artikel 20.2 i direktiv 2008/9 som EU-domstolen gjorde i domen i målet *Sea Chefs Cruise Services*.⁴¹

54. De ovannämnda övervägandena är givetvis tillämpliga när de materiella villkoren för rätten till återbetalning av mervärdesskatt är uppfyllda och den beskattningsbara personens dröjsmål (med att lägga fram den ytterligare information som begärts) inte beror på bedrägligt beteende eller rättsmissbruk. Såsom EU-domstolen redan har påpekat så utgör den omständigheten att en beskattningsbar person lägger fram ytterligare information först i ett senare skede av förfarandet inte i sig rättsmissbruk.⁴²

Svaret på frågan

55. Jag föreslår därför att den första frågan besvaras på så sätt att artikel 170 i direktiv 2006/112, artikel 20.2 i direktiv 2008/9 samt principerna om effektivitet och skatteneutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att tillämpa nationella bestämmelser som utesluter möjligheten för en beskattningsbar person att i ett överklagandeförfarande åberopa ytterligare information eller handlingar, vilka begärts av skattemyndigheten i första instans, och som den beskattningsbara personen lagt fram först i samband med att beslutet överklagades till skattemyndigheten i andra instans.

Den tredje tolkningsfrågan

56. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 23 i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en nationell bestämmelse enligt vilken ett rättsligt förfarande avseende en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat avskrivs – utan att ansökan om återbetalning prövas – om den beskattningsbara personen inte har uppfyllt sin skyldighet att lägga fram ytterligare information på begäran av den myndighet som prövar en sådan ansökan

⁴⁰ Jag har redan angett detta i punkt 24 i detta förslag till avgörande.

⁴¹ Som jag har påpekat i punkterna 26–30 i detta förslag till avgörande, påverkas denna tolkning inte av den efterföljande domen i målet *GE Auto Service Leasing*, som meddelades inom ramen för andra, mindre specifika unionsrättsliga bestämmelser.

⁴² Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *GE Auto Service Leasing*, punkt 2 i domslutet.

som avses i artikel 20 i detta direktiv. Även om den hänskjutande domstolen i sin fråga endast hänvisar till artikel 23.1 i direktiv 2008/9, framgår det av förklaringarna i begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida ett beslut att avskriva målet ska likställas med ett beslut att avslå en ansökan om återbetalning av skatt. Denna fråga regleras i artikel 23.2 andra stycket i nämnda direktiv. Jag föreslår därför att den tredje frågan besvaras med hänvisning till artikel 23 i direktiv 2008/9 i dess helhet.

57. Enligt artikel 23.1 i direktiv 2008/9 ska ett beslut om avslag på ansökan om återbetalning av mervärdesskatt motiveras. Det framgår av artikel 23.2 första stycket i detta direktiv att den beskattningsbara personen ska ha tillgång till samma rättsmedel mot ett sådant beslut som inhemska beskattningsbara personer har enligt lagstiftningen i den återbetalande medlemsstaten. Slutligen föreskrivs i artikel 23.2 andra stycket i samma direktiv att en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat ska ha tillgång till samma administrativa eller rättsliga förfaranden som nationella beskattningsbara personer i samma situation, där avsaknaden av ett beslut om en ansökan om återbetalning varken innebär att rätten till återbetalning har upphört eller att en ansökan om återbetalning har avslagits. Om däremot den nationella lagstiftningen i den återbetalande staten inte föreskriver sådana förfaranden, bör avsaknaden av ett beslut anses utgöra ett avslag på ansökan om återbetalning.

58. Enligt min mening ska dessa bestämmelser tolkas så, att för det fall ett mål avseende en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt avskrivs utan att denna ansökan prövas, till exempel såsom i det aktuella målet, efter ett beslut att avskriva målet på grund av att den beskattningsbara personen inte i rätt tid har lagt fram den ytterligare information som begärts av denne, måste den beskattningsbara personen ha tillgång till effektiva rättsmedel för administrativa förfaranden eller prövning vid domstol, genom vilka denne kan begära att ansökan prövas på nytt. Jag vill tillägga att ett beslut om att avskriva eller på annat sätt avsluta förfarandet bör motiveras, eftersom detta är en förutsättning för att rätten att överklaga ska kunna utövas på ett effektivt sätt. I avsaknad av ett lämpligt rättsmedel ska emellertid ett avslutande av förfarandet – utan att ansökan prövas – anses utgöra ett beslut om avslag, med alla de konsekvenser som följer av artikel 23.1 och 23.2 första stycket i direktiv 2008/9.

59. Det förhållandet att bestämmelserna i fråga är utformade på detta sätt beror på den särskilda karaktären av mekanismen för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som är etablerade i en annan medlemsstat. Till skillnad från avdragsrätten, som utövas av den beskattningsbara personen själv när denne tar upp skatten till betalning hos skattemyndigheten, kräver utövandet av rätten till återbetalning till beskattningsbara personer som är etablerade i en annan medlemsstat, vilken motsvarar avdragsrätten, en positiv åtgärd från den återbetalande medlemsstatens sida i form av ett beslut om återbetalning och betalning av motsvarande belopp. Under dessa omständigheter är ett avslutande av ett förfarande – utan föregående prövning av ansökan – och följaktligen avsaknaden av ett sådant positivt beslut, i praktiken likvärdigt med ett avslag på ansökan om återbetalning. Den beskattningsbara personen måste därför ha tillgång till effektiva rättsmedel för att kunna överklaga ett sådant avslutande av förfarandet.

60. Det bör tilläggas, för det fall EU-domstolen instämmer i mitt förslag till att besvara den första och den andra frågan i begäran om förhandsavgörande, att det i förevarande mål är nödvändigt att de rättsmedel som står till den beskattningsbara personens förfogande (efter det att förfarandet har avslutats utan att ansökan om återbetalning har prövats) bland annat ger den beskattningsbara personen rätt att i förekommande fall åberopa ytterligare information som denne inte lämnade i tid på begäran av samma myndighet som prövar en ansökan som avses i artikel 20 i direktiv 2008/9. I annat fall skulle den beskattningsbara personen inte kunna avhjälpa

den omständigheten att fristen för att lägga fram ytterligare information inte hade iakttagits, och denna tidsfrist skulle i sig utgöra en preklusionsfrist i strid med EU-domstolens dom i målet *Sea Chefs Cruise Services*.

61. Jag föreslår således att den tredje tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artikel 23 i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för tillämpning av en nationell bestämmelse enligt vilken ett förfarande avseende en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat avslutas, utan prövning av ansökan om återbetalning, när den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att lägga fram ytterligare information efter begäran om detta från den myndighet som prövar en sådan ansökan som avses i artikel 20 i detta direktiv, under förutsättning att det i den nationella lagstiftningen föreskrivs ett effektivt rättsmedel för överklagande av ett beslut att avsluta ett sådant förfarande, enligt vilket den beskattningsbara personen under förfarandets gång kan åberopa ytterligare information som denne inte har lagt fram innan ansökan om återbetalning avslogs. Om så inte är fallet, ska ett beslut att avskriva ett förfarande anses utgöra ett beslut att neka denna återbetalning.

Förslag till avgörande

62. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern) på följande sätt:

- 1) Artikel 20.2 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat

ska tolkas så,

att den frist på en månad som föreskrivs däri, för att lämna ytterligare information på begäran av den myndighet som ansvarar för att pröva en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som lämnats in av en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, inte kan utgöra en preklusionsfrist.

- 2) Artikel 170 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, artikel 20.2 i direktiv 2008/9, samt principerna om effektivitet och skatteneutralitet.

ska tolkas så,

att de utgör hinder för tillämpningen av en nationell lagstiftning som utesluter möjligheten att, inom ramen för ett överklagandeförfarande, åberopa ytterligare information eller handlingar som skattemyndigheten i första instans har begärt och som den beskattningsbara personen först har lagt fram i samband med överklagandet till skattemyndigheten i andra instans.

- 3) Artikel 23 i direktiv 2008/9

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för tillämpning av en nationell bestämmelse enligt vilken ett förfarande avseende en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat avslutas, utan prövning av ansökan om återbetalning, när den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att lägga fram ytterligare information efter begäran om detta från den myndighet som prövar en sådan ansökan som avses i artikel 20 i detta direktiv, under förutsättning att det i den nationella lagstiftningen föreskrivs ett effektivt rättsmedel för överklagande av ett beslut att avsluta ett sådant förfarande, enligt vilket den beskattningsbara personen under förfarandets gång kan åberopa ytterligare information som denne inte har lagt fram innan ansökan om återbetalning avslogs. Om så inte är fallet, ska ett beslut att avskriva ett förfarande anses utgöra ett beslut att neka denna återbetalning.